

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.629/2011/4.szám

A Kúria a dr. Szabó Gábor ügyvéd (Herke és Szabó Ügyvédi Iroda, 7621 Pécs , Király u. 79.) által képviselt felperes neve/7696 Hidas, Kodály Z. u. 62./ felperesnek a dr. Karlovics Nicolette jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága /alperes címe/ alperes ellen adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Baranya Megyei Bíróság 2011. május 9. napján kelt 7.K.20.344/2011/3. számú jogerős ítélete ellen az alperes által 5. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Baranya Megyei Bíróság 7.K.20.344/2011/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az építőipari tevékenységgel foglalkozó felperesnél az adóhatóság 2009. július hónapra bevallások utólagos ellenőrzését végezte áfa adónemben. Elsőfokú határozatával a felperes terhére 425.000 Ft

adókülönbözetet és 129.000 Ft jogosulatlan visszaigénylést állapított meg, valamint kiszabott 64.000 Ft adóbírságot, melyet a felperes fellebbezése nyomán eljáró másodfokú hatóság 28869228117/2011. számon helybenhagyott.

Megállapításának indoka az volt, hogy két számlakibocsátótól - az A. Kft-től és a K. Bt-től - származó, a felperes által befogadott számlák nem hitelesek, ezáltal az áfa-levonás jogszerűtlen.

Az adóhatóság az eljárása során a felperes ügyvezetőjét nyilatkoztatta a nevezett társaságokkal fennálló szerződéses kapcsolatáról, a partner megtalálhatóságáról, a tárgyi és személyi feltételekről, az általuk elvégzett konkrét munkákról, illetőleg az A. Kft-nél is áfa-vizsgálatot, a K. Bt-nél pedig kapcsolódó vizsgálatot végzett.

Az ügyvezető előadta, hogy az A. Kft-vel régebb óta üzlettársak, képviselőjét ismeri, telefonos elérhetősége a rendelkezésére áll, azt viszont nem tudja megmondani, hogy az A. Kft. saját munkaerővel vagy további alvállalkozókkal végezteti el a vállalt munkákat. Annyit tud, hogy általában a kft. 4, illetve 5 embere szokott dolgozni a felperesi építkezéseken, így pl. ...en az Inkubátorházban, illetőleg az A. utcai munkákon dolgoztak.

A cégek közötti megállapodás szerint az anyagokat a felperes biztosítja, a munkához a szerszámokat pedig a vállalkozó. Építési naplót vezettek, amelybe a nagyobb munkánál minden nap bejegyezték, hogy melyik alvállalkozó hány emberrel és mennyi időt dolgozott, a kisebb munkákon pedig jelenléti íven rögzítették ugyanezt.

A K. Bt-vel kapcsolatban a felperesi ügyvezető úgy nyilatkozott, hogy szintén ismeri a bt. ügyvezetőjét, arról nincs információja, hogy a bt-nek saját munkavállalói lennének, vagy további alvállalkozókat venne igénybe. Az adott építkezésen foglalkoztatott dolgozók létszáma a munka mennyiségétől függött.

A bt-vel ugyanolyan megállapodásuk van, mint a kft-vel, azaz a szükséges anyagokat a felperes biztosította, a szerszámokat pedig a

vállalkozó, és ugyancsak építési napló, illetőleg jelenléti ív tartalmazza a végzett munka mennyiségét.

Az A. Kft-nél lefolytatott áfa-vizsgálat azt az eredményt hozta, hogy a leszámlázott munkákat alvállalkozókkal végeztette, a vizsgált időszakban mindössze két bejelentett saját munkavállalóval rendelkezett. A rendelkezésre bocsátott óra-nyilvántartások ellentmondásosak, két ember ugyanis nem képes 36 órát dolgozni egy nap alatt. Nem rendelkezett a munkákhoz szükséges eszközökkel sem. Ennél fogva az adóhivatal szerint a számlákon szereplő gazdasági esemény nem mehetett végbe a felperes és a kft. között a számlában szereplő módon.

A K. Bt. ügyvezetője hasonlóképpen azt állította, hogy az általa leszámlázott munkákat további alvállalkozókkal végeztette, meg is nevezte az E. Kft-t és a B. Kft-t. Ugyanakkor a hatóság megállapította, hogy az E. Kft. sem végezhette el a munkákat, hiszen bejelentett munkavállalóval nem rendelkezett, eszközöket nem szerezhette be, a gazdasági eseményeket bevallásában nem szerepeltette.

A B. esetében az ügyvezetője a számlák kibocsátását ugyan elismerte, de a gazdasági eseményekről érdemben nyilatkozni nem tudott, mint ahogyan arról sem, hogy kivel, hol és hogyan végezték a munkákat, a munkák helyszínén nem járt. Állítása szerint alkalmi munkások dolgoztak az építkezéseken, de őket megnevezni nem tudta. Egyébiránt a számlákat le sem könyvelték.

Hasonló megállapításokat tett az adóhivatal az A. Kft. megnevezett alvállalkozója, a R. Kft. vonatkozásában is. A R. Kft-nél lefolytatott kapcsolódó vizsgálat során a képviselő a munkákat ugyan elismerte, de valójában a gazdasági események nem a számlákon szereplő felek között történtek meg, nem a számlákon szereplő időpontban, a kft. a szükséges tárgyi feltételekkel nem rendelkezett, továbbá a tárgyidőszaki általános forgalmi adó bevallásokban sem szerepeltette a fenti számlákat. A számlatömböt később vette, mint amikor azt kiállította. Az ügyvezetőjén kívül

más bejelentett munkavállalója nem volt.

Az adóhivatal tehát a megállapított tényállás alapján rögzítette, hogy a felperesi B. Kft. és az A.Kft., illetőleg a K. Bt. közötti gazdasági események alapján kiállított - és az adózó által befogadott - számlák fiktív tartalmú bizonylatnak minősülnek. Ezekre azonban a felperesnek szüksége volt ahhoz, hogy értékesítéseit ellentételezze, és a tárgyi időszakban megállapított fizetendő és levonható adója különbözete tekintetében előnyösebb pozíciót szerezzen. A befogadott számlák azonban az adólevonásra alkalmatlanok.

Az adóhatóság a döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: új áfa törvény) 120. § a) pontjára, 127. § /1/ bekezdés a) pontjára, a számviteli törvény (Sztv.) 165. § /2/ bekezdésére, 166. § /2/ bekezdésére alapította és hivatkozott az Art. 1. § /7/ bekezdésére és a 2. § /1/ bekezdésére, továbbá utalt a 77/388/EGK 6. sz. irányelvben foglaltakra, a visszaélésszerű magatartások minősítését illetően.

Az alperesi határozattal szemben előterjesztett keresetében a felperes kifejtette, nem felel meg a valóságnak, hogy a számlák mögött tényleges teljesítés ne állt volna. Részletesen nyilatkozott arról, hogy mely munkákban vett részt a két számlakibocsátó - ezeket pontosan meg is nevezte -, és amelyek tényleges teljesítésének igazolására dokumentumokat csatolt, így szerződéseket, teljesítés-igazolásokat, építési napló vonatkozó részeit, az alkalmi munkavállalók foglalkoztatására vonatkozó kiskönyveket.

A felperes jogi érvei között kiemelte, hogy azon körülmények, mely szerint az alvállalkozók helytelenül vezették vagy nem vezették a munkavégzéssel kapcsolatos nyilvántartásaikat, valamint hogy a legálisan foglalkoztatott munkaerő mellett feltételezhetően - de nem bizonyíthatóan - alkalmaztak „feketén” olyan munkavállalókat is, akiket nem jelentettek be, nem eshet a felperes terhére.

Miután minden munkához a felperes biztosította a szükséges anyagokat, eszközöket, ezért nem rendelkeztek erre nézve a számlakiállító alvállalkozók költségszámlákkal. A munka nem minősül el nem végzettnek, még akkor sem, ha látszólag a számlakibocsátónak erre nem volt kapacitása. Vitatta, hogy az ügylet célja adóelőny elérése lett volna, az a körülmény pedig legfeljebb a számviteli fegyelem megsértése körében bírhat jelentőséggel, hogy mikor vásárolták azokat a számlatömböket, melyekből a releváns számlák származtak. Egyébként erre sem volt a felperesi társaságnak semmilyen ráhatása.

Az alvállalkozók által elkövetett mulasztások nem értékelhetők a felperes terhére, amit egyébiránt legfelsőbb bírósági, valamint európai bírósági ítéletek is alátámasztanak. Nem sérülhet adólevonási joga olyan körülmények között, amikor a tőle elvárható ésszerű intézkedéseket megtette annak érdekében, hogy ne valósítson meg a saját ügyletével kapcsolatban adókijátszást.

Az alperes a kereset elutasítását kérte.

A Baranya Megyei Bíróság 7.K.20.344/2011/3. számú ítéletével az alperes határozatát hatályon kívül helyezte, és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte.

A számlák tartalmi megfelelősége körében kifejtette a bíróság, hogy a rendelkezésre álló adatok, dokumentumok, információk szerint megállapítható, hogy a számlákból tükröződő gazdasági esemény ténylegesen a számlákon szereplő felek között ment végbe.

A felperes igazolni tudta a két számlakibocsátó és közte létrejött gazdasági kapcsolatot, amit az építési naplók alátámasztanak, melyben a munkavégzésre vonatkozó feljegyzések, és az azon dolgozó munkások száma is szerepel.

Nem tulajdonított jelentőséget a bíróság annak a körülménynek, hogy ugyan a K. Kft. alkalmi munkavállalók foglalkoztatását jelezte, erre vonatkozó hivatalos adat azonban az alperesi nyilvántartásban

nem szerepelt.

Úgy értékelte ezt a körülményt a bíróság, hogy mindez nem jelenti azt, hogy a felperes által csatolt közokiratok tartalmát ne kellene vizsgálni - és esetleg tanúvallomással ellenőrizni -, hogy valóban a K. Kft. alkalmazásában dolgozó alkalmi munkavállalók milyen munkavégzésen, kinek a megbízásából és hol végeztek munkát.

Lényegében a felperesi ügyvezető pontosan számot tudott adni arról, hogy melyik gazdasági társaságnál kikkel állt kapcsolatban, még az elérhetőségüket is közölte. Ugyanakkor a felperesnek nem lehetett rálátása az alvállalkozók működésének szabályos vagy szabálytalan voltára, illetőleg arra, hogy bevallási, befizetési kötelezettségeiknek mennyiben tettek eleget. Ebből következően - figyelemmel az Európai Bíróság ítélezési gyakorlatára is - jóhiszeműsége okán az adólevonási jog nem tagadható meg a felperestől. Nem bizonyítható, hogy csalárd szándék vezette volna, hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az alvállalkozói magatartás általános forgalmi adó kijátszást valósít meg.

Egyébiránt a számlákon felszámított általános forgalmi adó mértéke és a bevallás által elérhető előny összességében olyan csekély, amely szintén ellenhat azon megállapításnak, hogy a felperes egyedüli célja az előnyösebb adózási pozíció elérése volt ezen számlák beállításával.

A bíróság ezért a Pp. 339. § /1/ bekezdése értelmében az alperesi határozatot helyezte hatályon kívül, és az alperest kötelezte új eljárásra, azzal az instrukcióval, hogy az új eljárás során a felperes adólevonási jogát a fentiek alapján megtagadni nem lehet, mert az eljárásban a rosszhiszeműsége nem nyert bizonyítást.

A jogerős ítélettel szemben az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet.

Kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének elutasítását a Pp. 275. § /4/ bekezdése alapján,

valamint a felperest perköltségben marasztalni. A vitatott jogerős ítélet okszerűtlen és ellentmondásos. Kifogásolta az adóhivatal, hogy miért van szükség új eljárás lefolytatására akkor, ha az alperes a bíróság által is elismerten rendkívül széles körű bizonyítást folytatott le, csupán a bizonyítékok értékelése nem vezetett jogszerű következtetésre. Másrészt kifogásolta az alperes, hogy az ítélet szerint az eljárás során csatolt közokiratok tartalmát kellett volna tanúvallomásokkal ellenőrizni, ami nyilvánvalóan indokolatlan, de amennyiben ezt a bíróság mégis szükségesnek ítélte, a saját eljárásában is lefolytathatta volna a bizonyítást. Továbbá az alperes álláspontja szerint a vitatott ítélet a feleket terhelő bizonyítási teher, és annak következményei tekintetében is ellentmondásos.

A bizonylati elv és bizonylati fegyelem szabályaiból következően a hitelességet kizárólag olyan dokumentumok igazolhatják, amelyek alapot adhatnak egy számviteli bizonylat kiállítására, feldolgozására, továbbá a gazdasági eseménnyel egy időben készülnek, és megfelelnek a rájuk vonatkozó alaki és tartalmi követelményeknek. Ezeket az elvárásokat egyébként a következetesen és hosszú idő óta folytatott bírói gyakorlat is alátámasztja.

A felperes az általa csatolt iratokkal - beleértve az alkalmi munkavállalók kiskönyvét is - nem tudta igazolni, hogy a kifogásolt számlák az azon feltüntetett felek között és módon jöttek létre.

Az adóhivatal az Art. 97. § /4/-/6/ bekezdésének megfelelően eleget tett az őt terhelő tényállás-tisztázási kötelezettségnek, az így lefolytatott bizonyítási eljárás eredménye alapján a számla tartalmi hitelességét nem lehetett alátámasztani, ennek következményeit pedig az adózó tartozik viselni.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az új áfa törvény 120. § a) pontja szerint: „Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet

a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított;”

A 127. § /1/ bekezdés a) pontja értelmében: „Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon

a) a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla;”

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 166. § /2/ bekezdése szerint: „A számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. A bizonylat szerkesztésekor a világosság elvét szem előtt kell tartani.”

A Kúria rögzíti, hogy a bíróság a releváns jogszabályok mellett köteles figyelembe venni az Európai Unió Bírósága e tárgykörben hozott ítéleteit. Az elmúlt időszakban az áfa levonhatóság körében már születtek hasonló tényállás mellett ítéletek (pl: Kittel és Recolta egyesített ügyek C-439/04., C-440/04.), illetve legutóbb a C-80/11. és a C-142/12. számú (Mahagében Kft., Dávid P.) egyesített ügyek, melyekben az Európai Bíróság egyebek mellett úgy foglalt állást, hogy: „az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a HÉA levonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt-e szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e joggyakorlásának alapjául

szolgáltató termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, képes-e azok szállítására, illetőleg, hogy a HÉA bevallási és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal.”

Másrészt rámutatott a bíróság arra, hogy: „Azon gazdasági szereplőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy ügyleteik ne valósítsanak meg akár a HÉA, akár más adó tekintetében elkövetett adókijátszást, annak kockázata nélkül kell, hogy bízzanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítik az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogukat.”

„Ugyanakkor az nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőktől, hogy tegyen meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszásra.”

Rögzítette az ítélet azt is, mely szerint az, hogy melyek az ésszerűen elvárható intézkedések, az adott ügy körülményeitől függenek.

A jelen perbeni tényálláshoz leginkább hasonló 2012. szeptember 6-án kelt C-324/11. számú ún. „Tóth ügyben” pedig arra mutatott rá az Európai Bíróság, hogy az adóhatóság azon az alapon sem tagadhatja meg az áfa levonását, hogy a számlakibocsátó nem jelentette be a munkavállalóit, kivéve, ha bizonyítani tudja, hogy a számla befogadója tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonás alapjául szolgáló ügyletre adócsalás céljából került sor. E tekintetben a bíróság hangsúlyozta, hogy az a körülmény, hogy a számla befogadója nem ellenőrizte a számlakibocsátó tevékenységének szabályszerűségét, önmagában nem értékelhető úgy, hogy ez előbbi tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adócsalásban vesz részt.

A számla befogadjától olyan indokkal sem tagadható meg az

adólevonási jog gyakorlása, hogy az nem ellenőrizte a számlakibocsátó tevékenységének szabályszerűségét. Ezen ellenőrzés elvégzése ugyanis nem a számla befogadójának, hanem az adóhatóságnak a feladata.

A perbeni jogvitában az alperes nem azt vonta kétségbe, hogy volt gazdasági esemény, hanem azt, hogy a munkát valóban a számlakibocsátó végezte el, ugyanis ehhez a személyi és tárgyi feltételei nem voltak alkalmasak. Pont arra mutatott rá az Európai Bíróság fentiekben idézett ítélete, hogy önmagában az a körülmény, hogy a számlakibocsátó nem jelentette be a munkásait és ezt a körülményt a számlabefogadó nem ellenőrizte, nem szolgáltatathat alapot az áfa levonás megtagadásához. Ehhez kell az a többletfeltétel, hogy az érintett adóalany tudta (tudnia kellett volna), hogy a felhozott ügylettel a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásban vesz részt. Ha tehát a hatóság megtagadja az áfa levonás jogát, neki kell objektív alapú bizonyítékokkal alátámasztania a megtagadás feltételének fennállását.

Nem volt tehát jogszerűtlen az elsőfokú bíróság ítélete, amikor az alperes határozatát hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte azon indokkal, hogy a határozatban felhozott bizonyítékok, érvek nem elégségesek az adólevonás megtagadásához. Ahhoz ugyanis nem elegendő csupán kételyeket megfogalmazni, bizonyítani kell, hogy a levonás feltételei hiányoznak. Ebben a körben és az új szempontok alapján kell az alperesnek az új eljárást lefolytatnia.

Fentiek alapján a Kúria az elsőfokú jogerős ítéletet a Pp. 275. § /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a perköltségről a Pp. 78. § /1/ bekezdése alapján rendelkezett.

A kereseti illetéket a költségmentességről szóló 6/1986. /VI. 26./ IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Rögzíti a Kúria, hogy a felperes a tárgyi illetékeljegyzési jog ellenére leróta és egyben túlfizette az illetéket. A vitatott perérték alapján az illeték mértéke 10.000 Ft lenne, a felperes ehhez képest 20.000 Ft-ot rótt le illetékbélyegben, melyet az Itv. 80. § /1/ bekezdés i) pontja alapján az adóhatóságtól igényelhet vissza.

Budapest, 2012. november 8.

Dr. Hajnal Péter tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva bíró